

Audience publique du 1^{er} août 2007

=====

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22007 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 octobre 2006 par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis à son égard le 15 septembre 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2007 ;

Vu la lettre adressée par Monsieur ... le 6 février 2007 à la deuxième chambre du tribunal administratif en vue de voir enjoindre à l'administration de produire le dossier fiscal et de l'autoriser à déposer son mémoire en réplique après avoir consulté le dossier fiscal ;

Vu le mémoire supplémentaire intitulé « *mémoire en réplique* », déposé le 5 avril 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... à la suite du dépôt du dossier fiscal en date du 22 février 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique.

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 en date du 3 avril 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa l'intéressé, par lettre recommandée du 20 août 2004, de son intention de déroger par rapport à certains points de cette déclaration, à savoir le revenu de location de l'immeuble loué à L-... et les charges extraordinaires.

Monsieur ... soumit alors au bureau d'imposition ses observations et son opposition formelle par rapport à ce projet d'imposition par courrier recommandé du 4 septembre 2004.

Le 15 septembre 2004, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 en s'écartant des déclarations du contribuable sur les points suivants :

« * *REDRESSEMENT DES RECETTES ; VOIR ANNEES ANTÉRIEURES. UN DÉCOMPTÉ DES LOCATAIRES M. ... ET ... S.A. FAIT DÉFAUT.*

* *FRAIS ET HONORAIRES D'AVOCAT AFFAIRE ... C/SODEXHO CONCERNANT LA DEFUNTE MME. ... ».*

Par courrier du 15 octobre 2004, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 15 septembre 2004.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 11 octobre 2006 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation du prédit bulletin d'impôt pour l'année 2002, émis le 15 septembre 2004.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 15 septembre 2004, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Dans la mesure où le dossier fiscal a été déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 février 2007 et où le demandeur a pu en prendre connaissance, la demande de ce dernier tendant à voir enjoindre à l'Etat, le cas échéant, sous peine d'astreinte, la production du dossier fiscal est à rejeter comme étant devenue sans objet.

Quant au fond, le demandeur conteste en premier lieu l'imputation d'un revenu net de la location de biens de -551,93 € au lieu du revenu négatif de -2.406,21 € figurant dans sa déclaration d'impôt déposée le 3 avril 2003. Dans ce contexte, il soutient que le montant des loyers bruts perçus en 2002 s'élèverait à 5.205,72 € et que les frais d'obtention, charges et frais non remboursés par le locataire s'élèveraient à 7.691,26 €

Le demandeur critique encore le refus du bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable le montant déclaré de 10.829,12 € en tant que charges extraordinaires et soutient que le montant de 8.530,50 € retenu par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires ne serait pas établi.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'à l'instar des années 1999 et 2001, le demandeur se serait contenté de répondre aux questions soulevées par le bureau d'imposition au sujet des recettes de location et des charges locatives en se retranchant derrière les chiffres déclarés dans sa déclaration fiscale sans fournir d'explication utile et que les informations fournies à l'heure actuelle seraient toujours insuffisantes pour justifier le résultat demandé. Pour le surplus, il estime que le bureau d'imposition se serait contenté d'appliquer aux données déclarées les qualifications appropriées et d'en tirer les conséquences légales, de sorte que le recours du demandeur laisserait d'être fondé.

En ce qui concerne la référence par le délégué du gouvernement à l'année 1999, le demandeur renvoie dans son mémoire en réplique aux deux jugements rendus par le tribunal administratif en date du 14 octobre 2004 (n° 17718 du rôle) et 5 juillet 2006 (n° 20523 du rôle) ayant retenu que *« partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur »*.

En ce qui concerne en premier lieu le revenu de la location de biens, il ressort des pièces soumises par le demandeur, ensemble avec la déclaration d'impôt déposée le 3 avril 2003, que le locataire de l'immeuble loué à Luxembourg, 177, route d'Esch, lui a réglé du chef des 12 mois de l'année 2002 à titre de loyers et charges un montant mensuel de 433,81 €. Les recettes totales des loyers et charges s'élèvent dès lors, d'après les pièces, au montant annuel de 5.205,72 €. Le donneur d'ordre de ces virements est indiqué comme ..., avec adresse à L-....

Il ressort encore des éléments du dossier fiscal que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant annuel de 7.139,33 €, correspondant à 12 loyers mensuels de 594,94 €. Le dossier fiscal contient en outre une fiche de logement pour l'année 2001 remplie et signée par le locataire du demandeur, un certain Philippe ..., et portant indication d'un loyer mensuel de 10.500 LUF plus les avances sur frais de 4.500 LUF, ainsi que la fiche de logement pour l'année 1999, remplie et signée par la même personne, déclarant un loyer mensuel de 22.000 LUF et un montant de 7.000 LUF à titre d'avances sur frais. Il échet encore de relever que sur la fiche de logement de l'année 2001, le locataire Philippe ... a déclaré que 50% de la surface louée était destinée à l'habitation et les autres 50% au commerce ou à une profession libérale.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de ces dernières, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation des bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, au vu des éléments non concordants du dossier, le bureau d'imposition a pu à bon droit s'interroger sur le montant réel de loyer perçu par le demandeur, ce dernier déclarant un loyer mensuel de 371,84 €, documenté par des virements reçus de la part d'un donneur d'ordre identifié comme ..., tandis que les fiches de logement pour les années 1999 et 2001 sont signées par un certain Philippe ... et déclarant pour l'année 1999 un loyer plus élevé.

S'il ressort encore des éléments du dossier que suite au dépôt le 3 avril 2003 de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002, le bureau d'imposition a procédé à un certain nombre d'investigations et de vérifications, consistant en les fiches de logement remplies par Monsieur Philippe ... dans le cadre des recensements fiscaux d'octobre 1999 et 2001, il n'en reste pas moins que la fiche de logement pour l'année 2002 ne figure pas au dossier fiscal et que les informations ainsi collectées ne permettent pas de tirer des conclusions concordantes au sujet du montant réel du loyer perçu par le demandeur.

S'il est vrai que le demandeur a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 20 août 2004 quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, et notamment en ce qui concerne le revenu de location de l'immeuble loué à Luxembourg, 177, route d'Esch, il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyer déclaré et documenté par les avis de crédit annexés à la déclaration fiscale et qu'il aurait invité le demandeur à fournir des précisions quant au montant de loyer perçu, avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition adressé au demandeur en annexe au courrier du bureau d'imposition du 20 août 2004, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration, le bureau d'imposition se contentant d'annoncer un redressement des recettes en renvoyant à cet égard l'intéressé à l'année 1999 et de se prévaloir du défaut d'un décompte des locataires M. ... et ... S.A.

S'il est encore vrai que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, force est toutefois de constater que le bureau d'imposition n'a pas épuisé toutes ses possibilités d'investigation, et notamment la possibilité lui offerte par le paragraphe 175 (1) et (2) AO d'obtenir des renseignements de la part de tierces personnes et notamment du signataire de la fiche de logement, à savoir Monsieur Philippe ..., de sorte qu'il n'a pas pu procéder à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire valoir des indices plus concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers, la production des fiches de logement d'années précédant l'année fiscale dont s'agit ne permettant pas d'établir à suffisance de droit qu'un loyer plus élevé que celui déclaré par le demandeur et documenté par les copies des extraits de compte a été payé.

Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur.

Il échet encore de relever que les montants versés par le locataire à son bailleur en qualité d'avances sur frais et charges ne constituent pas des recettes dans le chef du bailleur mais des postes transitoires. Cette qualification est cependant sujette à la condition de la confection d'un décompte entre le locataire et le bailleur comportant une fixation définitive des frais et, le cas échéant, un solde à rembourser au locataire ou à verser par ce dernier. A défaut d'un tel décompte, les montants versés au cours de l'année d'imposition au titre de telles avances augmentent le loyer brut.

En l'espèce, il ressort du courrier du demandeur du 4 septembre 2004 qu'« *aucun décompte entre bailleur et locataire n'a été effectué* », de sorte qu'il y a lieu de considérer les montants versés par le locataire à titre de loyers et d'avances sur charges au cours de l'année 2002 dans son intégralité comme recettes de location.

Il s'ensuit que le bulletin d'impôt entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant total des loyers bruts pour l'année 2002 est à fixer non pas à 7.139,33 € mais à 5.205,72 €

Quant au refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction de charges extraordinaires à hauteur du montant déclaré de 10.829,12 €, le bulletin d'impôt litigieux renseigne un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires au titre de l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) d'un montant de 8.350,50 €

D'après les éléments du dossier fiscal, le bureau d'imposition n'a pas retenu deux notes de frais et honoraires d'avocat, à savoir une demande de provision du 27 février 2002 d'un montant de 918,40 € dans une affaire ... contre SODEXHO RESIDENCES SERVICES a.s.b.l. et une demande de provision du 15 mars 2002 d'un montant de 1.600 € concernant une affaire ... contre C.P.E.P.

D'après les explications du demandeur fournies par courrier du 4 septembre 2004, l'affaire contre SODEXHO RESIDENCES SERVICES a.s.b.l. aurait trait à un litige au sujet des décomptes établis par le gestionnaire de la maison de retraite où séjournait sa défunte mère Madame ..., ces factures n'ayant pas renseigné le détail des différents postes de frais de séjour, l'empêchant ainsi de déclarer ces frais comme charges extraordinaires dans le cadre des déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 1998 et 1999 de sa mère.

Le demandeur a encore précisé que la deuxième note d'avocat concernerait une affaire l'opposant à la Caisse de pension des employés privés dans le cadre de l'allocation tardive de sa pension d'invalidité et notamment quant au droit à des intérêts moratoires sur des prestations échues antérieurement. Dans ce contexte, il donne encore à considérer qu'une note d'avocat dans la même affaire aurait été qualifiée comme charges extraordinaires par le bureau d'imposition lors de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997.

L'article 127 LIR dispose en ses paragraphes (1) à (4) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales ».

(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu [désignés au tableau faisant partie intégrante du paragraphe en question] ».

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement, l'alinéa 1^{er} de l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne le caractère inévitable de la charge, l'alinéa 3 de l'article 127 LIR précité précise qu'une charge extraordinaire n'est à considérer comme inévitable que lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, si les frais de séjour de la mère du demandeur dans une maison de soins sont certes susceptibles à constituer des charges extraordinaires inévitables, auxquelles le demandeur, en tant que débiteur d'une obligation alimentaire, ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques et morales, il n'en va pas de même en ce qui concerne les frais d'avocats en relation avec un litige de contestations de factures opposant le demandeur au gestionnaire de la maison de retraite, étant donné qu'il ne ressort pas à suffisance des éléments soumis au tribunal par le demandeur que ces frais de procès ont été inévitables. Ladite dépense ne remplissant pas l'une des conditions de l'article 127 LIR, la prétention afférente du demandeur est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur critique encore le refus du bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable en guise de charges extraordinaires une note de frais et honoraires d'une étude d'avocat d'un montant de 1.600 € dans une affaire l'opposant à la Caisse de pension des employés privés dans le cadre de l'allocation tardive de sa pension d'invalidité. Il ressort encore des explications fournies par le demandeur dans son courrier du 4 septembre 2004 produit en annexe à son recours qu'une note de frais et honoraires d'un avocat dans le contexte de la même affaire aurait été qualifiée par le bureau d'imposition comme charges extraordinaires lors de l'imposition de l'année 1997.

Il convient de prime abord de relever que si le bulletin d'impôt litigieux ne reprend plus cette note d'avocats parmi les points figurant à la fin dudit bulletin sur lesquels l'imposition diffère par rapport à la déclaration d'impôt, cet état des choses ne se reflète toutefois pas dans les chiffres.

A défaut toutefois de plus de précisions sur la nature dudit litige, le demandeur se contentant de renvoyer à ses deux courriers annexés à son recours, le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ce point, ne peut que constater que le refus de considérer cette note d'avocat comme charge extraordinaire n'a pas été utilement combattu par le demandeur, de sorte que sa prétention sur ce point est à écarter comme n'étant pas fondée.

Il s'ensuit que les montants retenus par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires sont valables et que le moyen du demandeur tendant à voir déduire en déduction de son revenu imposable le montant de 10.829,12 € en tant que charges extraordinaires est à écarter comme non fondé.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié et que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 encourt la réformation en ce sens que les recettes de location sont à fixer au montant total de 5.205,72 €

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit que la demande d'enjoindre à l'Etat la production du dossier fiscal est devenue sans objet ;

au fond, déclare le recours partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 entrepris, émis le 15 septembre 2004 à l'égard de Monsieur ..., dit que les recettes de location sont à fixer au montant total de 5.205,72 €, sans préjudice des autres modifications à l'imposition découlant ainsi de ces principes ;

dit le recours non fondé pour le surplus ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent aux fins d'exécution ;

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} août 2007 par le premier juge, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schroeder